

УДК 311.216.;336.717.6

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ТЕОРИЙ КАК ИСХОДНЫЕ ОСНОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

© 2004 С. В. Булгакова

*Воронежский государственный университет*

Любое экономическое явление, тем более столь сложное и неоднозначное, каким оказывается управленческий учет, требует познания его сущности как совокупности глубинных связей, отношений и внутренних законов, объяснения и раскрытия внутреннего содержания, причин возникновения и источников развития. Для перехода от описания управленческого учета как экономического явления к исследованию его методологической природы необходим переход от эмпирического к теоретическому уровню познания. Именно этот уровень обеспечивает возможность выявления исходных оснований управленческого учета, позволяет преодолеть эмпирический характер исследования, создает условия для разработки базовых предпосылок построения теории управленческого учета.

Для выявления исходных оснований управленческого учета в проводимом исследовании в качестве отправной точки выбраны методологические подходы, которые по аналогии с общепринятой группировкой методов научного познания классифицированы нами в 3 группы методологических подходов к исследованию управленческого учета:

всеобщий (универсальный),  
общенаучные (теоретические),  
специальные.

Общеметодологическую основу исследования проблем управленческого учета формируют универсальный и общенаучные подходы.

*Философский как универсальный методологический подход* обеспечивает познание управленческого учета, в частности, с принимаемых нами в проводимом исследовании диалектических и позитивистских позиций.

Диалектическая логика в применении к управленческому учету позволяет утверждать, что как наука управленческий учет диалектически познаваем, т.е. исследуем во всем многообразии своего развития и изменения, неоднородности содержания и сложности структуры.

С позиций позитивизма управленческий учет познаваем в рамках формальной логики, развития теории как языка науки, верифицируем, фальсифицируем (т.е. опровержим опытом), ограниченно рационален, позитивно нормативен.

Однако всеобщий философский подход не обеспечивает очевидной методологии управленческого учета. Его общеметодологическую основу формирует *теоретико-экономический (общетеоретический) подход*. В проводимом нами исследовании управленческого учета он применен с позиций 3-х направлений экономической теории: классической политической экономии, неоклассической экономической теории, институциональной экономической теории.

Исследования доказывают, что методологические истоки управленческого учета следует искать в теоретическом обосновании законов стоимости и спроса и предложения, которые являются центральным предметом исследования классической политической экономии. Главной проблемой ее анализа выступает меновая стоимость. Первые донаучные представления о критерии пропорциональности обмена содержатся еще в трудах Аристотеля. В качестве общей меры товарного обмена он рассматривал соотношение работ (труд) и потребность. Эта двойственность впоследствии обеспечила истоки двух теорий: теории стоимости (теории производства, теории издержек произ-

водства) (исходный тезис — соотношение работ) и теории полезности (теории обмена, теории спроса и предложения) (исходный тезис — потребности). Классическая школа политической экономии изначально отражала единство экономических процессов в рамках двух теорий: теории обмена (рынка, спроса) (А. Смит, Ж.-Б. Сэй, Дж. Ст. Милль) и теории производства (богатства, предложения) (У. Петти, Д. Рикардо). Данные направления окончательно размежевались в ходе маржиналистской революции 70-х гг. XIX в., что имело концептуальное значение для управленческого учета, исторически ориентированного на англосаксонскую традицию, фигуру А. Смита и теорию обмена.

Согласно *классическому политэкономическому подходу*, рассматриваемому нами в качестве методологического основания управленческого учета, мерой меновой стоимости и источником создания богатства является труд. Мерой труда, в свою очередь, выступает время, непосредственное затраченное на производство товара. Разработанная на этом основании трудовая теория стоимости исследует истоки пропорции обмена товара в затратах общественно необходимого труда на производство. Приоритетной в трудовой теории стоимости является сфера производства. Методологическое значение теории производства классической политической экономии в контексте исследования теоретико-методологических проблем управленческого учета состоит, прежде всего, в разработке концепции производственных затрат, в основе которой понятия «производственные затраты», «производственный учет», «учет производственных затрат», «производственный учет затрат». Наиболее широкое понятие — «учет затрат». Можно утверждать, что в соответствии с классическим политэкономическим подходом в управленческом учете в качестве его центрального специального методологического направления сформировался *затратный подход* к определению стоимости товара как суммы выраженных в денежном эквиваленте значений потребленных в процессе производства экономических ресурсов.

Основная задача классического политэкономического подхода, реализуемая в уче-

те затрат, состоит в выявлении объективной основы цены, которая связывается, прежде всего, с общественно необходимыми затратами труда. В соответствии с трудовой теорией стоимости классической политэкономии товар получает положительную оценку на рынке путем признания покупателем того, что этот товар стоит, т.е. его стоимости (менной стоимости). Согласно классическому подходу потребительная стоимость как выражение полезности товара не является основанием для образования меновой стоимости. Ценность товара выводится из издержек производства и ассоциируется с признанием на рынке определенной стоимости производства товара исходя из его «фактической цены» (рыночной цены, цены продажи — в современной интерпретации), колеблющейся под влиянием спроса и предложения. В отличие от нее «естественная цена» (цена производства) формируется независимо от спроса и предложения, на основе объективных (естественных) условий производства. Таким образом, акцент производится на выявлении объективной основы экономической ценности товара, признаваемого на рынке, на определении «естественной цены» товара. Конкретизируя абстракции классической политической экономии, можно ассоциировать «естественную цену» товара с его себестоимостью, затратами на его производство, которые являются центральным предметом управленческого учета. В сугубо прикладном (учетном) значении затратный подход получил значительное развитие во взаимосвязи с *калькуляционным подходом*, рассматриваемым нами также специальным методологическим подходом в исследовании управленческого учета, согласно которому появляется возможность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) как индивидуальной стоимости производства по признаку полноты включения стоимостных значений затрат (потребленных ресурсов).

Классиками политической экономии труд не рассматривается единственным фактором производства. В этом качестве выступает капитал, воплощенный в разнообразных издержках производства (по А. Смиту); труд, применяемый не только непосредственно (труд производственных рабочих),

Таблица 1

Методологическое обоснование управленческого учета на основе принципов классической политической экономии

Методологические принципы классической политической экономии	Интерпретация методологических принципов классической политической экономии в управленческом учете
Затратность (основание: закон стоимости; трудовая теория стоимости; теория производства; теория издержек производства)	Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)
Факторность (основание: теория факторов производства)	Учет факторов производства (в составе учета затрат на производство)
Объективность (основание: выступает философским критерием материальности, достоверности)	Учет прошлых (исторических) затрат Калькулирование полной себестоимости

но и труд, затраченный на орудия, инструменты и здания, способствующие этому труду (по Д. Рикардо). Неоднозначность классического политэкономического подхода в определении влияния труда как фактора производства на величину цены товара привела к возникновению теории факторов производства (Ж.-Б. Сэй) — концепции стоимости, альтернативной трудовой теории стоимости. Теория факторов производства оказала существенное влияние на структуру затрат в современном управленческом учете, в котором выделяются материальные и трудовые затраты, непосредственно связанные с производством, а также прочие затраты (по транспортировке, изучению рынка, компенсация за риск).

Затратный подход как основополагающий в управленческом учете, реализуется в любых общеэкономических концепциях. В политической экономии труда трудовая теория стоимости, оказавшая наибольшее влияние на логику построения, особенно в XX столетии, отечественного учета затрат, рассматриваемого в настоящее время в качестве элемента управленческого учета, обеспечила принцип ценообразования исходя из совокупности всех произведенных затрат. В микроэкономике данный принцип трактуется как «затраты плюс (прибыль)»: цена формируется на базе стоимостного значения совокупных затрат плюс определенный от этой величины процент рентабельности. С точки зрения выявления факторов повышения эффективности деятельности, одним из которых является рентабельность, становится очевидным, что по принципу «затраты плюс» показатель рентабельности тем выше, чем выше стоимостное значение затрат. Это объективно обуславливает рост цен, а борьбу за снижение себестоимости как стоимостное значение затрат делает декларативной.

В настоящее время затратный подход в управленческом учете ориентирован на выявление затратнообразующих факторов, т.е. причин и условий (как объективных, так и субъективных) возникновения затрат.

Методологические принципы классической политической экономии, оказавшие непосредственное влияние на методологию управленческого учета, представлены нами в табл. 1.

В отличие от классического политэкономического подхода, который акцентирует внимание на сущностных экономических законах (законах содержания) — прежде всего, на законе стоимости, а также теории производства и категории стоимости (менной стоимости), *неоклассический подход* ориентирован на изучение внешних количественных функциональных зависимостей (т.е. законов формы) — в частности, закона спроса и предложения, а также теорию обмена и категорию предельной полезности. Научные работы отечественных ученых 90-х гг. XX — начала XXI в. показывают, что исследование законов формы и содержания в диалектическом единстве, что исключает гипертрофированное значение каждого из них, устраняет межуровневую разобщенность действия целостных механизмов объективных экономических законов. В результате чего они поддаются целостному и системному изучению. Такая научная позиция позволяет исследовать и участие покупателей в формировании общественно необходимого труда.

В центре внимания неоклассической теории находится проблема субъективной ценности благ, которая в отличие от классической политэкономической теории решается не с позиций издержек производства (со стороны предложения), а с позиций полезности, субъективной значимости благ (со стороны спроса).

Согласно неоклассическому теоретическому подходу соизмерение полезностей происходит на основе анализа субъективных предпочтений покупателей, потребительская ценность товаров для которых уменьшается с каждой единицей дополнительно произведенных благ. Для обозначения этой минимальной по величине полезности используется понятие предельной полезности. Разработанная на ее базе теория предельной полезности, в противоположность трудовой теории стоимости, характеризует не сущность явлений, а их изменение в связи с изменением других явлений. Основу теории предельной полезности составляет концепция предельных (маржинальных), т.е. максимальных или минимальных, крайних величин. В соответствии с неоклассической теорией предельной полезности в управленческом учете реализуется выделяемый нами *маржинальный (предельный) специальный методологический подход*. В значительной степени на его основе в управленческом учете оцениваются и интерпретируются затраты, цены, исследуется влияние спроса и предложения, для конкретизации которых используются количественные методы.

Среди основных методологических принципов неоклассической теории, оказавших непосредственное влияние на методологию управленческого учета, нами выделяются следующие (табл. 2).

Несмотря на определенную абстрактность неоклассического подхода в обосновании управленческого учета, следует констатировать, что именно он обеспечивает достаточно прочный теоретико-методологический фундамент этой области научно-практического знания.

*Институциональный подход* позволяет проводить исследования сущности и содержания управленческого учета с совершенно новой точки зрения — с позиций утверждения, что хозяйственная жизнь является не просто соотношением производства и потребления, спроса и предложения. Ее качественное содержание составляют отношения собственности, а также комплекс обычаев, традиций, норм и правил, обуславливающих хозяйственную жизнь: юридических, социальных, психологических, политических и т.п. институтов. Определяющую роль игра-

ет производство и его техноструктура, а не потребитель, как в неоклассическом подходе.

Непосредственное влияние институционального подхода на структуру и логику построения управленческого учета проявляется в необходимости измерения в нем трансакционных издержек, которые возникают в институциональной среде как совокупности фундаментальных политических, социальных и юридических правил, в рамках которых осуществляются процессы производства и обмена, и проявляются на всех этапах жизненного цикла продукта. Данный методологический подход в исследовании управленческого учета, к сожалению, не получил пока достаточного распространения.

В широком смысле трансакционные издержки трактуются как издержки пользования рыночным механизмом, в более узком — как издержки по обслуживанию сделок, сопровождающие взаимодействие экономических агентов как на рынке, так и внутри организаций, либо как «издержки осуществления деловых операций» [5, с. 59]. Другое определение трансакционных издержек рассматривает их как «ценность ресурсов, используемых в ходе решения проблем координации и распределительных конфликтов в рамках и по поводу «правил игры» различного уровня» [7, с. 28]. Основную проблему неинституциональной концепции составляет обслуживание трансакционных издержек, которое оказывается чрезвычайно дорогостоящим.

В центре внимания неинституциональной теории с позиций частного (не общественного, исследуемого в рамках теории общественного выбора) сектора находятся отношения собственности (теория прав собственности) и отношения внутри фирмы (теория фирмы). Ключевыми терминами этих теорий выступают трансакции и контракт, ключевыми элементами — агенты (наемные менеджеры) и принципалы (собственники) (теория агентских отношений). Согласно неинституциональной концепции все элементы институциональной среды действуют в условиях:

- высоких трансакционных издержек;
- плохо определенных прав собственности;
- недостаточно надежных контрактов;
- полного риска и неопределенности.



Методологическое обоснование управленческого учета на основе принципов неоклассической экономической теории

Методологические принципы неоклассической теории	Интерпретация методологических принципов неоклассической теории в управленческом учете
Индивидуализм	Исследование поведенческих аспектов управленческого учета
Дискретность	Исследование дискретных величин (точки безубыточности, переменных и постоянных затрат и т.п.)
Равновесность	Оценка равновесия (оптимальности) финансового состояния (на основе Бухгалтерского баланса) и финансовых результатов (на основе Отчета о прибылях и убытках) организации
Математизация	Применение приемов и методов: – дифференциального исчисления; – линейного программирования; – нахождения условного экстремума; – факторного анализа; – регрессионного анализа (в т.ч. множественной регрессии); – симплекс-метода и т.п.
Рациональность	Исследование целевой функции, например: – минимизации затрат; – максимизации прибыли и т.п.
Предельность (маржинальность)	Исследование предельных (маржинальных) величин: – предельных (маржинальных) затрат; – предельной (маржинальной) прибыли; – предельного (маржинального) объема производства; – краткосрочного и долгосрочного нижнего предела цены. Предельный (маржинальный) анализ
Аллокация	Применение приемов распределения накладных затрат: – первичного распределения и перераспределения; – на основе ставки распределения затрат; – распределения с избытком и с недостатком; – по видам деятельности и т.д.
Субъективизм	Учет и оценка альтернативных и вмененных затрат
Процессность	Анализ затрат на основе жизненного цикла продукта (процесса создания добавленной стоимости)
Неопределенность и риск	Оценка параметров в условиях неопределенности с использованием: – аналитического дерева решений; – анализа чувствительности; анализ сценариев и т.д.
Информационность	Учет затрат, связанных с поиском полезной для принятия решений информации: на поиск дополнительной информации; получения ожидаемого значения абсолютной и относительной информации и т.д.
Сбалансированность	Организация управленческого учета на основе системы сбалансированных показателей
Дисконтирование	Применение приемов и методов: – дисконтирования денежных потоков; – оценки чистой приведенной (текущей) и будущей стоимости денег; – анализа инвестиционных проектов и срока их окупаемости и т.п.

Неоинституциональная теория исходит из организационно-контрактной перспективы, в соответствии с которой на первый план выдвигаются не технологические (производственные) факторы, а издержки, сопровождающие взаимодействие экономических агентов друг с другом. В этой связи получают распространение две версии теории агентских отношений, которые могут оказывать влияние на структуру и логику построения управленческого учета, если рассматривать

его в контексте институционального подхода:

1) теория механизмов стимулирования, согласно которой осуществляется поиск таких организационных форм (схем) взаимодействия, которые могли бы обеспечить оптимальное распределение риска между принципалом и агентом;

2) «позитивная» теория агентских отношений, центральной проблемой которой является поиск необходимых мер для того,

чтобы поведение агентов в наименьшей степени отклонялось от интересов принципалов.

В управленческом учете любая из этих концепций может реализовываться в рамках учета трудовых ресурсов.

Согласно *транзакционному подходу* организации (фирмы) служат одной цели — сокращению транзакционных издержек. Для того, чтобы обеспечить их отражение и измерение в управленческом учете, необходим хотя бы в общих чертах определенный состав транзакционных издержек. Согласно одной из наиболее распространенных классификаций транзакционные издержки включают:

- издержки поиска информации (затраты времени и ресурсов на получение и обработку информации о целях, товарах и услугах, поставщиках и потребителях);

- издержки ведения переговоров;

- издержки измерения количества и качества вступающих в обмен товаров и услуг (затраты на промеры, измерительную технику, потери от ошибок и неточностей);

- издержки по защите прав собственности (судебные и арбитражные расходы, расходы на содержание органов государственного управления, а также затраты времени и ресурсов, необходимые для восстановления нарушенных прав);

- управленческие издержки («агентские издержки, связанные с заключением контрактов внутри фирмы и контролем над их исполнением, равно как и неконтролируемые управленческие издержки и издержки фирмы, действующей на далеком от совершенства рынке» [1, с. 123];

- издержки оппортунистического поведения.

Основными инструментами ограничения оппортунистического поведения менеджеров считаются:

- *контроль* — внешний: со стороны совета директоров, кредиторов; внутренний: по иерархии управления как механизм, дисциплинирующий поведение менеджера в интересах собственника;

- *контракт* — в наиболее широкой трактовке фирма рассматривается как «сеть контрактов», отличительной чертой которой являются отношения найма, снижающие риск и неопределенность; в более узкой — проблема фирмы выводится из выбора оп-

тимальной контрактной формы, обеспечивающей максимальную экономию на транзакционных издержках;

- *кооперация* — организация экономики наподобие единой фирмы, либо сущность фирмы выводится из преимуществ кооперации;

- *организационная культура* — система организационных принципов для обеспечения свободы маневра в управлении организацией и создания уверенности работников в том, что организация не злоупотребляет этой свободой во вред им.

В рамках институционального подхода в управленческом учете становится актуальным исследование социальных издержек, которые возникают в связи с проблемой внешних эффектов (экстерналий) — побочных результатов любой деятельности, которые касаются не непосредственно ее участников, а третьих лиц. Это практически неисследованная область управленческого учета.

Существование экстерналий приводит к расхождению между частными и социальными издержками (по формуле: социальные издержки равны сумме частных и экстерналий, т.е. возлагаемых на третьих лиц). В случае отрицательных внешних эффектов частные издержки оказываются ниже социальных, в случае положительных внешних эффектов — наоборот, социальные издержки оказываются ниже частных.

Характер взаимодействия хозяйственной деятельности в контексте возникновения внешних эффектов отражает теорема Коуза, содержание которой сводится к следующему: если права собственности четко определены и транзакционные издержки равны нулю, то размещение ресурсов (структура производства) будет оставаться неизменной и эффективной независимо от изменений в распределении прав собственности. Другими словами, если все права собственности ясно определены и транзакционные издержки равны нулю, то никаких экстерналий не возникает.

Для управленческого учета транзакционных издержек, не являющихся нулевыми, важны следующие теоретические и практические выводы теоремы Коуза:

- 1) экстерналии возникают лишь тогда, когда права собственности определены не-

достаточно. Это значит, что в управленческом учете должен быть четко обозначен состав частных (т.е. производственных) и социальных затрат;

2) ключевое значение приобретают трансакционные издержки. Они перестают быть нейтральным фактором и начинают влиять на эффективность и структуру производства.

Угроза привычной организации учета затрат возникает в случае повышения внимания к учету трансакционных издержек в ущерб вниманию к учету производственных затрат. В целом очевидно, что, действуя в институциональной среде, любая организационная форма (фирма) выступает орудием экономики (снижения) трансакционных издержек.

Выделенные нами методологические принципы институциональной теории, оказывающие влияние на методологию управленческого учета, систематизированы в табл. 3.

Кроме того, в центре внимания управленческого учета в соответствии с институциональным подходом и теорией фирмы оказывается фундаментальная дихотомия институционализма: «покупать или производить». В практическом управленческом учете она решается на основе релевантности затрат.

Исследование основных теоретических концепций позволяет констатировать, что

исходные основания управленческого учета как относительно самостоятельного научного знания составляют общеметодологические принципы различных экономических теорий. Их исследование значительно расширяет логику познания управленческого учета, не ограничивая его сугубо учетными построениями.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. *Андрефф В.* Постсоветская приватизация в свете теоремы Коуза (трансакционные издержки и управленческие затраты) // Вопросы экономики. 2003. № 12. С. 122—136.
2. *Афанасьев В.* Вклад австрийской школы в развитие трудовой теории стоимости (к проблеме единства классической науки) // Вопросы экономики. 2002. № 2. С. 102—117.
3. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 1071 с.
4. *Коуз Р.* Фирма, рынок и право: пер. с англ. М.: Дело ЛТД, 1993. 192 с.
5. *Розанова Н.* Эволюция взглядов на природу фирмы в западной экономической науке // Вопросы экономики. 2002. № 1. С. 50—67.
6. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: пер. с англ. М.: Наука, 1993. 569 с.
7. *Шаститко А.* Предметно-методологические особенности новой институциональной экономической теории // Вопросы экономики. 2003. № 1. С. 24—36.

Таблица 3

Методологическое обоснование управленческого учета на основе принципов институциональной экономической теории

Методологические принципы институциональной экономической теории	Интерпретация методологических принципов институциональной экономической теории в управленческом учете
Трансакционность	Квалификация состава и учет трансакционных затрат
Социальность (социализация) хозяйственной деятельности	Квалификация и учет социальных затрат Квалификация и учет внешних эффектов Квалификация и учет частных (производственных, управленческих, коммерческих, информационных и т.п. затрат) Квалификация и учет оппортунистических затрат Квалификация и учет необратимых затрат (sunk costs) Формирование социального баланса; отчета о воздействии на общество для оценки влияния и последствий воздействия на общество деятельности экономической хозяйствующей единицы
Контроль	Контроль частных (производственных), социальных затрат и экстерналий (затрат, связанных с внешними эффектами)